

ОТЗЫВ

члена диссертационного совета на диссертацию Алейникова Дмитрия Николаевича на тему: «Особенности функционирования комбинированных учетных систем конца XIV – начала XV вв. (на примере компаний Франческо Датини в Авиньоне)», представленную на соискание ученой степени кандидата экономических наук по научной специальности 5.2.3 Региональная и отраслевая экономика (Бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика)

Актуальность темы исследования.

Представленная работа вызывает несомненный интерес. В части исторических изысканий в области учета российскому читателю и исследователю до недавнего времени были доступны исключительно переводные труды зарубежных авторов в области истории развития теории и практики бухгалтерского учета. Данные исследования достаточно качественно систематизированы в русскоязычной среде, всесторонне разобраны и описаны в отечественной учебной и научной литературе, фактически на их основе сформирована современная история развития бухгалтерской мысли (в том числе и в России), но тем не менее, представляют собой, по сути, интерпретацию тех или иных исследований, произведенных иностранными авторами ранее.

На протяжении последних нескольких лет авторский коллектив под руководством профессора Михаила Исааковича Кутера успешно занимался научной работой в части изучения оригинальных исторических документов в области бухгалтерского учета эпохи Средневековья, что, безусловно, представляет собой уникальное для российской бухгалтерской науки мероприятие.

Профессором Кутером был предложен оригинальный метод проведения исследований в средневековых архивах, т.н. логико-аналитическое моделирование, с помощью которого выполняется реконструкция учетных процессов. С помощью данного метода и на основе подлинных учетных документов средневековых компаний Италии членами авторского коллектива были защищены две кандидатские диссертации (А.М. Мусаэлян на тему: «Развитие методического обеспечения учетных процедур XIII-XIV вв. (на

примере подлинных бухгалтерских книг средневековых компаний)» и Р.А. Багдасарян на тему: «Эволюция двойной бухгалтерии в первом столетии ее применения (на примере подлинных бухгалтерских книг средневековых компаний)» и одна докторская (М.М. Гурской на тему «Развитие двойной бухгалтерии в XIII–XV вв.»). Представленная диссертация на соискание степени кандидата экономических наук также входит в это пул диссертаций, базой для которых послужили оригинальные учетные документы эпохи Средневековья.

Отдельные фрагменты и сюжеты диссертационного исследования докладывались на многочисленных конференциях, а также были опубликованы в 21 работе. Из них 5 статей общим объемом более 7 п.л. (авторский объем – 3 п.л.) опубликованы в изданиях, индексируемых в базах Scopus и WoS. 8 статей общим объемом 6,7 п.л. (авторский объем – 3,4 п.л.) представлены в 12 журналах, рекомендованных ВАК Министерства науки и высшего образования России, из них 3 статьи без соавторства (общим объемом 2,2 п.л.) и 8 статей опубликованы в прочих зарубежных и российских журналах и изданиях. Таким образом, апробация результатов исследования проведена на самом высоком уровне

Степень обоснованности научных положений, выводов и рекомендаций, содержащихся в диссертации.

Автором заявлена научная новизна исследования, которая заключается во введении в научный оборот ряда архивных документов, позволяющих определить и классифицировать методические и процедурные аспекты учетных систем, уточняющие существующие представления о развитии бухгалтерского учета во второй половине 14 в. – начале 15 в.

Замечу, что формулировка научной новизны фактически перекликается с такими формулировками в уже упомянутых работах Р.А. Багдасарян и М.М. Гурской – на основании архивной информации и с помощью логико-аналитического моделирования изучаются и восстанавливаются отдельные учетные элементы и процедуры.

Дадим характеристику отдельных пунктов научной новизны данного исследования с определёнными комментариями.

1. Обосновано и введено в научный оборот и понятие «комбинированный учет», соответствующий практике отдельных средневековых компаний. Выявлены компании, которые применяли данный метод ведения учета: одна

часть показателей формировалась посредством двойной записи, другая – дискретной инвентаризацией и оценкой по исторической стоимости.

Формулировка пункта дает основание считать, что понятие комбинированного учета у автора – это сочетание классической двойной записи с элементами учета отдельных активов при помощи инвентаризации. Подобный подход в целом всегда использовался в учете, в равной мере применяется и сейчас. Имущественные активы перед составлением годового баланса по возможности инвентаризируются, их фактические данные сопоставляются с учётными данными, а разницы соответствующим образом корректируются. Правомерно ли говорить об этом как о научном достижении?

Возможно, автор имел в виду сочетание элементов простого и двойного учета, которое он наблюдал в учётной практике изучаемой средневековой компании. Но и это утверждение и не требует отдельного доказательства в настоящее время. На ранних стадиях экономического развития применялись именно т.н. «комбинированные» способы ведения учета – имущество, как правило, подвергалось дискретной инвентаризации, расчеты с 15 века отражались с помощью метода двойной записи. По мере усложнения хозяйственных операций системы учета в разных странах постепенно перешли на двойную запись. Данный результат требует более детального разьяснения в ходе публичной защиты.

2. На основании изучения обнаруженных в архивах 25 аналитических балансов вывода финансового результата за период 1382–1410 гг., установлено, что они являются промежуточными (чаще всего, годовые), а также доказано существование практики распределения прибыли за отчетный период, традиционно рассматриваемой как характерной уже для периода формирования акционерных обществ 18–19 вв.

3. По архивным документам определено и раскрыто содержание фактов реинвестирования прибыли компаниями в качестве дополнительного капитала «Sovrasopro», на который начислялись проценты. В исследовании приведен детальный анализ процедуры формирования и движения «Sovrasopro». Кроме того, доказана практика использования в обороте компании (за вознаграждение) депонированного жалования менеджеров, заработанного в предыдущие периоды.

О технологии создания и использования пробных балансов, балансов с распределенной прибылью написано в работе Багдасарян Р.А. Практика

распределения прибыли рассматривается в работе Гурской М.М. (выведена в качестве пункта научной новизны – «на основе данных учетных регистров и исходя из требований учредительных документов раскрыта практика распределения прибыли»). Что нового вносит данная работа по сравнению с уже опубликованными и защищенными диссертационными исследованиями?

4. Опровергнуто мнение ряда авторов, в частности, А. Мартинелли [213, с. 191–192], что в Авиньоне учетная система «новой» компании (1401–1410 гг.) соответствовала учетным системам компаний Даттини в Пизе и Барселоне, где имела место двойная бухгалтерия. В отличие от заявленных учетных систем, в Авиньоне отсутствовал механизм формирования финансового результата, основанный на операционно-результатных счетах продажи товаров и финансово-результатном счете. Ежегодные расчеты осуществлялись посредством инвентаризации и оценки запасов товаров, торгового инвентаря, наличных денег, продовольствия и напитков. Расчеты с дебиторами и кредиторами и учета капитала, как основного, так и дополнительного, велись в Секретной книге «ограниченной» двойной записью. «Пробные балансы» не удовлетворяли предъявляемым требованиям

По своей логике научный результат 4 перекликается с научным результатом 1, в котором говорится о существовании некоего отдельного комбинированного учета. О том, что существовал такой учет (смесь инвентаризационных процедур и двойной бухгалтерии), автор уже заявил при формулировке научного результата № 1. В научном результате № 4 автор теперь заявляет об опровержении ранее сделанного другим ученым утверждения, которое наделяло одинаковыми характеристиками несколько учетных систем в разных городах и у разных компаний. В целом всё разворачивается вокруг утверждения о том, что изучаемая автором компания Франческо Даттини в Авиньоне применяла так называемую комбинированную (смешанную) форму учета.

5. Исследование архивных документов позволило доказать существование практики создания резервов по безнадежным долгам по вине персонала, допустившего возникновение такого долга. Формирование резерва осуществлялось за счет средств виновного, в конкретном случае за счет уменьшения доли партнера, выдавшего кредит, приведший к негативным последствиям для компании. Кроме того, установлена практика, когда выдача кредита или отпуск товаров с отсрочкой платежа сопровождалась

залогом ценных вещей, которые принимались в качестве депозита и возвращались владельцу при погашении долга.

О практике создания тех или иных видов резервов в данную историческую эпоху говорилось в работе М.М. Гурской. Логика резервирования, как некое сознательное соглашение на уменьшение текущего финансового результата, едина вне зависимости от причин, по которым происходит начисление резервов. Также вызывает сомнения выведение в качестве научного результата «обнаружение» процедуры выдачи кредита под залог ценностей. Залоговые операции были известны задолго до рассматриваемых исторических сюжетов.

6. Утверждается, что построение «синтетического» баланса явилось результатом последовательной политики по укрупнению счетов и стало важнейшим шагом их деления на аналитические и синтетические и, соответственно, формирования «синтетической» отчетности на основе аналитических построений. С другой стороны, по всей вероятности, преследовалась цель вуалирования отчетных данных, сокрытия реальных данных о финансовом результате и остатках имущества. Пять показателей секции «Те, кто должны дать» (Дебиторы) полностью соответствовали аналитическим итогам, в то время как в разделе «Те, кто должны иметь» (Кредиторы) в одном показателе объединены все кредиторы, инвестированный и дополнительный капитал. При таком подходе понижается эффективность синтетической информации для управления и ставится под сомнение достоверность вывода балансирующего показателя «Прибыль отчетного периода».

Формулировка данного пункта научной новизны крайне неудачная и требует раскрытия на защите. По логике автора, укрупнение счетов фактически послужили основой для создания синтетического баланса, и в конечном итоге это привело к появлению аналитических и синтетических счетов. Это доказательство достаточно очевидных процедурных вещей, т.н. процедура агрегирования. Необходимо ли оно в работе? Формулировка «по всей вероятности...» также неприемлема для научного результата.

В целом, научные результаты в диссертации по моему мнению сформулированы не вполне корректно. Они в той или иной степени представляют собой либо комбинацию из ранее достигнутых научных результатов (работы Р.А. Багдасарян и М.М. Гурской), либо доказательства

достаточно очевидных утверждений. Единая стилистика при формулировке результатов легко объяснима поскольку исследования во всех трех работах (М.М. Гурская, Р.А. Багдасарян, Д.А. Алейников) фактически проводилась на одних и тех же архивных материалах.

Заключение о соответствии диссертационной работы критериям Положения о порядке присуждения ученых степеней.

Указанные замечания не позволяют сформировать положительное или отрицательное мнение о диссертации до момента публичной защиты. Ответы соискателя на поставленные вопросы, которые будут озвучены им на защите, по моему мнению должны послужить основанием для вынесения моего окончательного мнения о степени соответствия диссертации требованиям, установленными в СПбГУ.

Сказанное выше позволяет утверждать, что вывод о соответствии диссертации Алейникова Дмитрия Николаевича на тему: «Особенности функционирования комбинированных учетных систем конца XIV – начала XV вв. (на примере компаний Франческо Датини в Авиньоне)», основным требованиям, установленным Приказом от 19.11.2021 № 11181/1 «О порядке присуждения ученых степеней в Санкт-Петербургском государственном университете», и о том, заслуживает ли соискатель Алейников Дмитрий Николаевич присуждения ученой степени кандидата экономических наук по научной специальности 5.2.3 Региональная и отраслевая экономика (Бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика) может быть данною **только** по результатам публичной защиты диссертационной работы.

Член диссертационного совета

Доктор экономических наук, профессор,
профессор кафедры теории кредита
и финансового менеджмента СПбГУ



Ковалев В.В.

29.08.23